

## 16世紀ヴェネツィア式複式簿記文献に関する一考察

片岡泰彦

### 第1節 まえがき

15世紀に輝いたヴェネツィアの歴史的栄光は、16世紀になっても消えることはなかった。その光は、16世紀に至るも、なお輝き続けたのである。

例えばイタリア半島におけるナポリ、ジェノヴァ、ミラノ、ローマのように外国の軍隊が、略奪するようなことは、ヴェネツィアでは起こらなかった。一方、フィレンツェでは、1494年、フランス王シャルレ八世がナポリの王位継承権を主張し、フィレンツェに進行した。この時、メディチ家のピエロは、フランス軍の領内通過を認め、さらにピサとヴォルノの領有権放棄を認めた。その結果、フィレンツェの市民から、永久追放を宣告された。すなわち、フィレンツェにおけるメディチ家支配の終焉であった。このような市民闘争は、ヴェネツィアではなかった。もちろんヴェネツィアにも、政治的及び軍事的危機は何度かあった。例えば、ポルトガルの航海者ヴァスコ・ダ・ガマ（Vasco da Gama、1460-1524年）によるインドのカリカット（1498年）への航海の成功があった。この成功は、ヴェネツィアにおける香料貿易の常識を覆すものであった。ヴェネツィアへの胡椒その他香料の供給をストップさせた。そのためヴェネツィアの経済は大打撃を受けた。しかし、この経済危機に対し、ヴェネツィアがとった政策は素晴らしいものであった。1570年代に至るまでに、この政策は成功し、香料のみならず、多くの商業活動において繁栄を復活させたのである。ヴェネツィアの商業上の発展は、工業上の発展によっても促進された。

1520年以降、フィレンツェで製造されていた毛織物は、ヴェネツィアで大量に生産されるようになった。フィレンツェを始めとするイタリア本土での戦争の長期化は、高度の技術を持つ織物職人を動かした。フィレンツェの織物職人は、平和を求めてヴェネツィアへ移住した。そしてヴェネツィア共和国は、彼らの受入れを歓迎したのである。まさに、ヴェネツィアは、他の都市国家と比べて、政治的有利性を保持した。ヴェネツィアの毛織物の生産は、1521年から1569年にかけて、年10%近く増加した。その後1569年から1573年

のトルコとの戦いによって、オットマンの織物市場は、フランスの手に渡り成功率は減少した。それによって、ヴェネツィアは特別な利点を失った。しかし、ヴェネツィアの毛織物産業は、16世紀末から17世紀初頭にかけて復活し、頂点に達した。

元来、ヴェネツィアには、ガラス製造、上質な金属細工、皮製品、宝石、絹織物のような贅沢品の生産が盛んであったのである。

16世紀におけるヴェネツィアの人口数も、この都市の発展の成果を示している。1507年には11万5,000人だった人口は1563年には16万8,000人に増大した。ただし、1575年に襲った疫病のため4万5,000人が亡くなった。しかし1575年には18万以上に達したと言われている。15世紀ヨーロッパにおける10万人以上の都市は、ヴェネツィア以外では、コンスタンティノープル、パレルモ、パリの3都市にしかすぎなかった。フィレンツェでさえも10万人以下であった<sup>(1)</sup>。

そして、15世紀から16世紀にかけて、ヴェネツィアは、イタリアにおける印刷・出版の宝庫となった。ヴェネツィアは、イタリア印刷術の中心となり、数多くの有名な文献を出版した。

楽譜、地図、医学書、民衆文学の刊行はヴェネツィアで始まった。しかし、ヴェネツィア初期の印刷業者の偉大な業績は、ギリシャ・ローマ古典の刊行であった。

14世紀にイタリアに興り、16世紀までに全ヨーロッパに展開した芸術・学問上の革新運動であった「ルネッサンス」は、ギリシャ・ローマの古典文化の復興であった。ヴェネツィアは、まさにこの「ルネッサンス」の文化を実現させたのである。この業績の重要な印刷業者は、アルド・マヌーツィオ（アルドウス・マヌチウス、Aldus Manutius）である。アルド・マヌーツィオは、1449年ヴェレート近郊のパッシアーノで生誕し、ローマで教育を受け、ラテン文学に精通するようになった。マヌーツィオは、1494年にヴェネツィアに印刷所を設立し、ギリシャ古典の翻訳にも携わった。そして、プラトン、アリストテレス、トウキディデス、ホメロス、イソップ、プルタルコス、デモステネス、ピンダロス等のギリシャ語の名高き文献を公刊し、学問向上への貢献を果たした。また、彼自身、プラトン、キケロ等ギリシャ・ローマ古典の講演も行ったと言われている。ただし、世界最初の複式簿記文献『スママ』すなわち『数学・幾何・比及び比例全書』(Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita)を1494年11月10日にヴェネツィ

アで出版したルカ・パチョーリは、アルド・マヌーツィオに出版を依頼しなかった。

アルド・マヌーツィオが、ヴェネツィアに印刷所を設立したのは、同年の1494年であった。多分、パチョーリは、マヌーツィオの印刷所を知らなかったか、マヌーツィオが、まだヴェネツィアで有名になっていなかったものと思われる。

パチョーリが、『スムマ』の出版を依頼したのは、ヴェネツィアの印刷兼出版業者であったブレスタアのパガニーノ・デ・パガニーニ (Paganino de Paganini di Brestia) である。

パガニーノ・デ・パガニーニは、多分それほど有名な印刷業者ではなかった。パガニーノは、1483年から1486年にかけてジョルジョ・アリヴァベーネ (Giorgio Arrivabene) とパートナーシップを組んでいた。そして1518年までは、自分の会計で、書物を出版していた。そして後に、パガニーノはトスコーラノに移動したのである。

当時、本出版の著者は、印刷業者の宿舎に泊まる習慣があった。しかし、パチョーリは『スムマ』出版当時、印刷業者の宿舎に泊まったという記録は見当たらない。多分、フランチェスコ派の修道院に宿泊したものと思われる<sup>(2)</sup>。

『スムマ』第2版は、1523年12月20日にガルダ湖近くのトスコーラノ (Toscolano sul lago di Garda) で、パガニーノの息子アレッシェンドロ (Alessandro del Figlio di Paganino) によって出版されている。

パチョーリは、1517年6月19日に死亡している。したがって、第2版は、パチョーリの死後に出版されたことになる。

『スムマ』は616頁の大著である。そして「パチョーリ簿記論」は、27頁にしか過ぎない論説である。しかしこの論文で解説された複式簿記論は、出版後、会計史の世界に多大な影響を与え続けているのである。

パチョーリは、彼の簿記論の第1章で、「そして、他のうちでは、確実に讃美されているヴェネツィア方式を、我々は採用しよう。」(E servaremo in esso el mode de vinegia) と述べている<sup>(3)</sup>。まず、パチョーリは、自ら複式簿記の発明者ではないことを明確にしている。さらに、パチョーリは、自分の論述した簿記論をヴェネツィア式 (mode de Vinetia) と称しているが、複式簿記 (Libro doppio, partita doppia, scritta doppia) とは記していないのである。この複式簿記という言葉は、世界で最初に採用したのは、1475年に、ラグーサのベネデット・コトルリ (raguseo Benedetto Cotrugli) が記述した写本の簿記書の中で

ある<sup>(4)</sup>。「パチョーリ簿記論」は、36章からなる。そして複式簿記の内容と構造が詳しく述べられている<sup>(5)</sup>。

しかし、パチョーリは、その後の他の文献に見られるような一連の簿記上の例題を作成しなかった。したがって、パチョーリの簿記論を実務的に理解するうえにおいて、かなり難解さを感じ得なかったのである。この難解なる壁を克服するうえにおいて、2つの方法が考えられた。第1は実務上の方法であり、第2は理論上の方法である。

第1の実務上の方法は、パチョーリが参照したと思われる15世紀ヴェネツィア商人達の会計帳簿の分析である<sup>(6)</sup>。第2は、「パチョーリ簿記論」に依存しつつ、ヴェネツィア商人の実務に精通し、複式簿記を論述し、ヴェネツィアで簿記書を出版した著者たちの文献の解明である。

したがって、ここでは、16世紀から17世紀初頭にかけて、ヴェネツィアで出版されたマンゾーニ（1534年）、カサノヴァ（1558年）、モスケッティ（1610年）の3冊の簿記書を分析することにより、「パチョーリ簿記論」そのものの解明と複式簿記発展の経路を考察することを試みる。

## 第2節 マンゾーニの簿記書

### I 序

ドメニコ・マンゾーニ (Manzoni, Domenico) の簿記書『ヴェネツィア方式に従い入念に構成された仕訳帳を備えた複式元帳』(Quaderno doppio col suo Giornale, novamente Composto, & diligentissimamente, ordinato, secondo il costume di Venetia) は、1534年にヴェネツィアで出版された。そして、その後も1540年、1554年と重版を重ねた。

マンゾーニは、ヴェネツィア州、トレヴィーゾ近くのオデルツォで、16世紀初頭に生誕した。そしてヴェネツィアに行き、簿記の教師であるアントニオ・マリア・フィオーリ (Antonio Mario Fiori) から簿記を学んだ<sup>(7)</sup>。このマリア・フィオーリは、フッガー家の会計主任マッティウス・シュヴァルツ (Matthäus Schwarz) の簿記の師匠でもあった<sup>(8)</sup>。

バリオラは、マンゾーニについて、「マンゾーニは、会計士を職業とする最初の簿記文献の著者であった。マンゾーニが、そろばん (abaco) と帳簿記入の技法 (arte) の師匠 (maestro) であったことは明白である。事実、この時代では帳簿記入のすべての師匠は、

そろばんと簿記の師匠でもあった。アルフィエリが言うように理論と実務は、いまだ分離していなかった<sup>(9)</sup>。」と論述している。

マンゾーニは、簿記文献の著者であると同時に、専門的会計士としてヴェネツィアで活躍していた人物なのであった。マンゾーニの簿記書は、パチョーリの『スムマ』出版の約40年後に公刊された。そして、マンゾーニは、パチョーリ簿記論を十分塾考して簿記書を執筆した。したがって、マンゾーニの簿記論は、パチョーリ簿記論の影響を強く受けていたことは当然である。

## II 簿記書の構造

マンゾーニの簿記文献は、(1) 献呈文 (dedicatione) (2) 序文 (prefazione) (3) 仕訳帳解説目録 (Tavola de li capitoli generali del Giornale) (4) 仕訳帳解説 (5) 仕訳帳例題 (6) 元帳解説目録 (Tavola de L'ordine del Quaderno) (7) 元帳解説 (8) 元帳例題 (9) 記帳の形式と規則から構成される。

マンゾーニが解説した会計帳簿は、財産目録 (Inventario)、日記帳 (memoriale, squartafoglio, bachelta)、仕訳帳 (Giornale) そして元帳 (Quaderno) である。しかし、日記帳については、解説のみで例題は作成しなかった。また財産目録は、例題は作成されたが、それは仕訳帳の中に含まれる形式で記された。

したがってマンゾーニの簿記書は、仕訳帳と元帳という2冊の主要簿を中心として、解説と例題を示したのである。パチョーリは、主として文章をもって複式簿記 (= パチョーリはヴェネツィア式簿記と称する) を解説した。したがって、實際上、具体的な例題に欠け、実務上明白でない部分があった。例えば、パチョーリは、1年間を単位とする決算方法を知っていたにも関わらず、例題でそれを示さなかったために、パチョーリは期間損益計算を知らないという説があった。しかし、パチョーリは、1年間を単位とする期間損益計算を十分理解していたのである<sup>(10)</sup>。

マンゾーニは、パチョーリ簿記論に依存し、一連の会計例題を作成した。その例題には、もちろん1年間を単位とする期間損益計算を示したのである。

すなわち、パチョーリは、ヴェネツィア式簿記を論述した。そしてマンゾーニは、パチョーリ簿記論に依存し、さらにヴェネツィア商人の簿記実務を参照しつつ、会計例題を

作成し、文献の中で示したのである。これは、パチョーリ簿記論を、より良く理解する上で重要な例題である。

### Ⅲ 帳簿組織

マンゾーニは、帳簿組織については、上述したように、財産目録、日記帳、仕訳帳、元帳について解説した。しかし、実際に、作成した例題は、仕訳帳と元帳であった。したがって、この2つの帳簿について論述する。

#### (1) 仕訳帳

マンゾーニは、仕訳帳のことを、複式仕訳帳 (Giornale doppio) と呼んでいる。この仕訳帳の形式は、パチョーリ (1494 年) 及びヴェネツィア商人アンドレア・バルバリゴ (1430 年以降) の仕訳帳の形式と類似しており、伝統的なヴェネツィア方式を採用している<sup>11)</sup>。

マンゾーニは、貸借の用語を、左側・借方を per(=P)、右側・貸方を A で統一したが、パチョーリと同様である。

マンゾーニは、複式簿記に関して重要な規則を次のように解説している。

まず、仕訳帳と元帳には、6つの重要事項がある。それは、借方(dare)、貸方(Havere)、性質(Qualita)、分量(Quantita)、時間(Tempo)そして順序(Ordine)である。借方は、与えるべし(dover dar)を意味し、1人または数人(もし存在するならば)の債務者をさす。貸方とは、持つべし(dover havere)を意味し、1人または数人の債権者を指す。性質には、どのような種類の物であろうと管理する事柄を指す。分量とは、大小に関係なく、重量または寸法の数字ある。時間は、取引が扱われた日、月、年のことである。順序とは、この帳簿によって、容易に示される事柄の順番である。

最初の2つ、すなわち借方と貸方は、確実に必要であり、かつ重要である。債務者は、常に債権者の前におかれる。

債務者の事柄の前には、perを、債権者の前にはAを置くのである。この場合、perは債務者の事柄を、Aは債権者の事柄を意味する。

生きている勘定(le partite vive)すなわち人的勘定は、アルファベット順に右側に示し、死んでいる勘定(le cose morte)すなわち物的勘定は左側に示すのである。生きている勘定とは、すべて生きている人間を意味し、死んでいる勘定とは、商品及び他のすべての物

を意味する。

マンゾーニは、簿記例題で、2種類の貨幣単位を採用している。

第1は、取引仕訳文章中で使われた貨幣単位で、デウカート (Ducat) 貨幣、すなわちデウカート (D)、グロッソ (G)、ピチオーロ (P) である。そして、1デウカート (D) は24グロッソイ、1グロッソは32金貨ピチオーリ、1金貨ピチオーロは、1または $\frac{15}{16}$ ピチオーロである。

第2は、リラ・デ・グロッソイ (Lira de grossi) と呼ばれる貨幣単位で、商人が帳簿の上でのみ使用し、実際には存在しない貨幣単位である。そして、1リラ (L) は20ゾルディ、1ゾルド (S) は12グロッソイ、1グロッソ (G) は32ピチオーリ (P)、そして1金貨グロッソイは、普通貨幣5グロッソイである。そして、帳簿上の1リラは、実際上の10デウカートである。右端の金額欄では、実際に使用されたデウカート貨幣を、帳簿上のリラ貨幣に換算して、最終の貨幣単位としている。

マンゾーニは、仕訳帳について、15章にわたって解説している。目録だけを次に掲げる。

- (第1章) 真実の商人に必要な事項及び仕訳帳と元帳を記録する上で知らなければならない規則。
- (第2章) 財産目録の内容と作成方法。
- (第3章) 財産目録の模範形式。
- (第4章) 財産目録に関して商人にとって最良の勧告と方法。
- (第5章) 日記帳、スクアルタフォーリオまたは記録簿と呼ばれ使用される帳簿、その意味、記帳方法そして記録者。
- (第6章) 通常使用される幾冊かの特殊帳簿、その意味と記帳方法。
- (第7章) 諸地方における商業帳簿の習慣的認証方法。
- (第8章) 仕訳帳と呼ばれる第1の商業帳簿、その意味と秩序ある記帳方法について。
- (第9章) 仕訳帳と元帳で使用される2つの言葉、1つは現金と呼ばれ、もう1つは資本と呼ばれる、そしてその意義。
- (第10章) 仕訳帳で用いられる2つの用語について、1つはPと呼び、もう1つはAと呼ぶ、その意義について。

(第 11 章) 元帳技術の基礎的原則。

(第 12 章) 仕訳帳の全取引記録上、知らなければならない形式と秩序。

(第 13 章) 仕訳帳と元帳の簡単な規則。

(第 14 章) 古い数量を明確にすること、リラとグロッシイの意味。

(第 15 章) 仕訳帳と元帳の取引記帳の特別な例題を理解するための指針。

## (2) 元帳

仕訳帳のすべての勘定は、元帳へ転記されている。元帳の左頁・借方は与えるべし (die dar) で、右頁・貸方は持つべし (die haver) で、統一して示されている。パチオーリは、元帳の貸借用語を、第 15 章で、同様に借方を与えるべし (deve dare)、貸方を持つべし (deve avere) で解説している。

勘定科目は、現金勘定、資本金勘定、銀行勘定、諸種の商品名商品勘定（以下略して商品名勘定）、損益勘定、所有地及び備品等の固定資産勘定、支払給料勘定、人名勘定等の勘定が採用されている。

マンゾーニは、元帳解説の中で、元帳の記入方法について 12 章にわたって解説している。次に、その目録のみを掲げる。

(第 1 章) 元帳と呼ばれる第 2 のそして最後の主要な商業帳簿の意義と記録と整理方法について。

(第 2 章) 元帳と呼ばれる帳簿において、過去に記帳すべき方法と取引において使用された貨幣の種類について。

(第 3 章) 仕訳帳における 1 つの取引が、元帳では 2 つの項目を持つ理由について。

(第 4 章) 元帳で、1 つの取引が 2 つの用語を呼称するために持っている方法。

(第 5 章) 仕訳帳から元帳へ、取引を転記する際に必要な方法と規則。

(第 6 章) 仕訳帳から元帳へ転記した取引をマークする方法。

(第 7 章) 仕訳帳の、取引の前の余白に記入された、元帳の 2 つのフォーリオ数は、1 つは上に、もう 1 つは下に、1 本の線で区分される。

(第 8 章) 各取引の初めに設けられたもう 1 つの数は、仕訳帳の頁数を容易に見出すことができる。

(第 9 章) 元帳の頁が一杯になった時、他の元帳の頁へ、勘定を振替えるべき方法。



(第10章) 誤りが起こった場合に、その誤りを知るために、帳簿上に記入する方法と秩序。

(第11章) 元帳の誤った場所へ転記した場合に、正しい記帳を知るための方法と秩序。

(第12章) あなたに勘定を尋ねた場合に借方かまたは貸方かの勘定を記入する方法。

マンゾーニは、損益勘定の貸借差額を、純利益として算出し、この純利益額を資本金勘定へ振替える。しかし、この資本金勘定を残高勘定へは振替えていない。彼は元帳の中で残高勘定を設けなかったのである。

最後に示された合計資産表は、全勘定科目の借方と貸方が一致した金額を、順番に4頁にわたって示している。そして、これらの勘定科目を、頁別に4つの部分に分類し、各頁別の合計を総合計 (Summa delle Summe) とし、この4つの総合計を合計した金額を、最終総合計 (Ultima Summa de tutte le Süme) として示している。

マンゾーニは、パチョーリが解説したビランチオ (= 残高試算表) は作成しなかったのである<sup>12)</sup>。おそらく、この表に関しては、マンゾーニは、パチョーリの解説を十分に把握していなかったものと思われる。したがって、この合計表に関する限り、マンゾーニは、パチョーリの簿記法とは異なった、むしろ劣った内容を示してしまったのである。

#### IV 損益計算

マンゾーニが、簿記例題の中で示した損益計算は、商品名別と収益・費用別の2つに分類できる。商品名別の損益計算は、主として、生姜、砂糖、綿、肉桂、錫、胡椒、織物糸、船舶、用地、住宅、穀物、食糧品、ヴェネツィアの絹、毛織物等の中で遂行されている。これらの商品名別損益計算は、売上高から仕入高を差引く形式で商品販売損益を算出している。収益・費用別損益計算は、借方には費用として、家計費、支払賃金、国際管理局事務所への支払い費用、雑費等が記され、貸方には収益として、受取地代、造幣局の利益、モンテの利益等が示されている。そして最後に44フォーリオの損益勘定の貸借差額の利益額を資本金勘定へ振替えている。ここで、マンゾーニは、パチョーリが論述した損益勘定から資本金勘定への振替を示したことになる。そしてマンゾーニは、1540年3月1日から1541年2月末日までの1年間を期間とする会計例題を作成した。その中で、定期的期間損益計算の概念を示したのである。

## 第3節 カサノヴァの簿記書

### I 序

アルヴィーゼ・カサノヴァ (Casanova, Alvise) の簿記書『商品取引を管理するために、記録上のすべての方法と規則を明確にするべき非常に明るい鏡』(Specchio Luccidissimo, nel quale si vedeno essere diffinito tutti i modi, & ordini de scrittura, che si deve menare nelli negotiamenti della Mercantia) は、1588年に、ヴェネツィアで出版された<sup>13)</sup>。

カサノヴァは、パチョーリの簿記論を参照し、自分の経験に基づき、簿記例題を作成して、複式簿記の見本を示したのである。すなわち、カサノヴァの示した複式簿記は、パチョーリの簿記理論を受け継ぐ、伝統的なヴェネツィア式簿記を根底に有していた。

パチョーリは、彼の簿記論の中で、一連の簿記例題を提示しなかった。したがって、パチョーリの簿記の理論を、実務的観点から理解するためには、カサノヴァの簿記例題は、マンゾーニと同様に極めて重要なのである。

しかし、ウルフは、カサノヴァの簿記書を、パチョーリの単なるコピーにしか過ぎないととらえ、会計史上の価値を否定している<sup>14)</sup>。これは、正しい論述ではない。したがって、ここでは、カサノヴァの会計史上の価値再評価という観点から論述する。

### II 帳簿組織

カサノヴァの簿記文献は、(1) ヴェネツィア都市国家の君主ロレンツォ・デイ・プリオリへの献呈文、(2) カサノヴァと友人との対話、(3) ヨーロッパ諸都市における市の開催時期、(4) 読者への言葉、(5) 仕訳帳例題、(6) 元帳目録、(7) 元帳例題から構成される。

カサノヴァが、簿記例題で示した帳簿は、仕訳帳と元帳の2冊のみである。パチョーリが解説した、財産目録や日記帳は、採用されていない。

簿記例題上の会計期間は、1555年の3月4日に始まり1556年2月28日で終わる。この3月から2月まで1年間の会計期間は、マンゾーニの例題と同様である。

#### (1) 仕訳帳

カサノヴァは、パチョーリやマンゾーニと同様に、仕訳帳における賃借用語を、借方は per、貸方は a で表している。カサノヴァが仕訳帳の最初で示した開業のための資本金

の内容は、現金と銀行預金のみで、極めて簡単である。すなわち、第1取引の（借方）手許現金 //（貸方）資本金、第2取引の（借方）ダニエルとアンドレア・ドルフィン銀行 //（貸方）資本金だけである。パチョーリやマンゾーニが示した、多くの諸種の財産項目、例えば宝石類、家具、住宅、所有地、船舶、胡椒等の項目は見当たらない。

資本金勘定は、アンヴェルサ (Anversa) 市、（すなわちアントワーペン市）出身の兄弟である我々ツァンフォルト家のヴィエルモとツウアネの資本金 (Cavedal de noi Vielmo, e Zuane Zanfort fraterli d'Anversa) と記入されている。したがって、2人の兄弟が資本主として存在し、そのうちの1人、私・ツウアネが記帳係となっている。

私・ツウアネがヴィエルモから資本金を借入れたものではなく、2人の出資者勘定が別々に存在したものでないのである。ツウアネとヴィエルモは、共に対等の資本主として、1つの資本金勘定を形成しているのである。

カサノヴァの貨幣制度は、マンゾーニと同様の2種類の貨幣を使用している。

第1は、取引文章中で使われたデウカート (Ducat) 貨幣で、デウカート (D)、グロッソ (G)、ピチョーロ (P) である。

第2は、商人が帳簿上でのみ使用した計算のための貨幣で、リラ (L)、ゾルド (S)、グロッソ (G)、ピチョーロ (P) である。

## (2) 元帳

カサノヴァの元帳は、マンゾーニと同様に左右両頁を同フォーリオとする左右貸借対照の形式で示されている。左頁・借方は、die（または denno）dare で、右頁・貸方は die（または denno）haver で、統一・表示されている。

カサノヴァが、元帳例題で示した最大の功績は、決算において、決算残高勘定と開始残高勘定を設け、仕訳帳を経由して、旧元帳の勘定を新元帳へ繰越す方法を示したことである。

この決算残高勘定と開始残高勘定を設ける方法は、すでに、アンドレア・バルバリゴの1434年から1435年にかけての元帳決算に記録されている。この方法は、バルバリゴが、仕訳帳を経由していないということ以外は、ほぼ同様である。したがってカサノヴァは当時のヴェネツィア商人の習慣を採用したものと思われる。

カサノヴァは、パチョーリが詳述し、マンゾーニも示した、損益勘定の貸借差額の純利益を資本金勘定へ振替える方法を実行しなかった。カサノヴァは、新元帳に繰越された

純利益を、資本金の増加と考えてはいるが、資本金とは区別して示している。

次にカサノヴァの元帳決算の内容を詳述する。

カサノヴァは、1556年2月に、元帳締切のために決算残高勘定を設け、この決算残高勘定へ、すべての諸資産勘定の残高及び資本金勘定の残高と損益勘定の貸借差額である純利益を、集合している。この集合のための振替は、仕訳帳を経由して行われている。

カサノヴァの決算残高勘定の左側・借方には、家具及び備品、5人の人名、手許現金、ウール、ヴェローナの絹、モレアの絹、未加工のダイヤモンド等の諸資産が、また右側・貸方には、我々の資本金と純利益が示されている。

そして、左右貸借合計金額の一致を持って、仕訳帳から元帳への繰越の正確性の検証を果たしている。この決算残高勘定は、決算時における、財政状態を示すとともに、試算表としての機能をも有しているのである。

カサノヴァの元帳決算の特徴を総括すると次のようになる。

- (1) まず決算残高勘定と損益勘定を設けた。
- (2) 損益勘定には、収益及び利益、費用及び損失の各項目を集めた。
- (3) 決算残高勘定には、諸資産、資本金の各残高と損益勘定の差額を集合した。
- (4) この決算残高勘定集合のための振替は、すべて仕訳帳を経由した。
- (5) 新元帳へ次期繰越の記入をするために、開始残高勘定を設けて、決算残高勘定の場合とは反対の仕訳を行い、これを転記した。

この決算方法は、現代の大陸式決算法とほぼ同様である。まさに、16世紀のイタリアで、大陸式決算法がすでに確立していたことを示している。

### Ⅲ 損益計算

カサノヴァの示した損益計算は、商品名別、旅商別、為替別、人名別そして受取手数料及び給料等の収益及び費用の5つに分類することができる。

第1の商品名別損益計算は、商品棚卸高のない、すべて売却済の商品と商品棚卸高のある商品に分類できる。商品棚卸高のある商品は、ウール、ヴェローナの絹、モレアの絹、未加工のダイヤモンドの4つである。

商品棚卸高のない商品は、売上高から仕入高を差引いた金額を、商品販売損益として、

損益勘定に振替えている。

商品棚卸高のある商品は、まず仕入高から商品棚卸高を差引いた金額が売上原価となり、売上高からこの売上原価を差引いた金額を、商品販売損益として、損益勘定へ振替えている。商品棚卸高の評価は、2月28日の決算日に、重量を確認し各資産を時価で再評価している。

第2の旅商別の損益計算は、7フォーリオのドイツのウルムへの旅商の場合である。借方には、商品である丁子の仕入原価、ドイツ人リゴ・オルト、損益が記入されており、貸方には掛売先の人名リゴ・オルトが記入されている。そして旅商のための商品、丁子の仕入原価の明細が、5フォーリオの丁子勘定に、また売上と損益を共有する、リゴ・オルトの明細が、7フォーリオのドイツ人リゴ・オルト勘定に示されている。

すなわち、現金及び掛で仕入れた丁子を、ドイツのウルムでリゴ・オルトに売上げ、売上高から仕入高を差引いた利益の半分は、自分のものとし、残りの半分はリゴ・オルトに支払っているのである。

第3の為替別損益計算は、12フォーリオのフランクフルトからリヨンへの為替、14フォーリオのリヨンからヴェネツィアへの為替のように、受取った為替で支払った場合に、貨幣の種類の違いによる為替交換率の変化により、為替差益の生じた場合である。

第4の人名別損益計算は、48フォーリオのオッタヴィアン・パラヴィズィノ及び49フォーリオのトマーソとジョアン・マリアのように、ダニエル銀行を介して為替の送金をしたが、第3と同じ理由により、為替差額の生じた場合である。

第5の収益・費用とは、貸方の受取手数料、借方の家事費、我々の衣服使用代、賃貸料、給料、雑費等である。これらの項目は、それぞれ取引中に発生した収益及び費用項目を集めたものである。

損益勘定の左側・借方には損失及び費用が集合され、右側・貸方には利益及び収益が集合され、利益及び収益から損失及び費用を差引いた額が純利益として残高勘定へ振替えられている。前述したように、損益勘定の差額を純利益として資本金勘定へ振替える方法が行われなかった。しかし、残高勘定へ振替えることによって、資本金の増加額として示されたのである。カサノヴァは、1年間を会計期間とする会計例題を示した。その中で定期的期間損益計算の概念を提示した。

まさに、カサノヴァは、「パチョーリ簿記論」を、当時のヴェネツィア商人の実務を参照しつつ、例題化し、解説した。そしてパチョーリ簿記論の具体化と明確化への貢献を果たしたと言えよう。

第1図 カサノヴァの決算概略図

諸資産勘定		(決算) 残高勘定 55		資本金勘定 2	
増加××××	減少 ×××	諸資産××××	資本金2998←	減少 ×××	増加××××
	残高××××		損益 904←	残高 2998	
		<u>3902</u>	<u>3902</u>	<u>3500</u>	<u>3500</u>
			(※1)	損益勘定 53	
				損失 ××	利益 ×××
				残高 904	
				<u>981</u>	<u>981</u>

  

(仕訳帳—決算振替仕訳)		(仕訳帳—開始記入仕訳)	
残高 ××××	諸資産××××	残高 2998	資本金 2998
資本金 2998	残高 2998	残高 904	損益 904
損益 904	残高 904	諸資産××××	残高××××

  

(開始) 残高勘定 1	
資本金 2998	諸資産 ××××
損益 904	
<u>3902</u>	<u>3902</u>

第2図 カサノヴァの損益計算

ドイツ・ウルムへの旅商										7					
月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.	月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.
3 9	丁	字	5	92	11	8		3 9	ドイツ人リゴ・オルト		7	112	16		
" "	ドイツ人リゴ・ホルト		7	10	2	2									
2 28	損	益	53	10	2	2									
				<u>112</u>			<u>16</u>					<u>112</u>			<u>16</u>

ドイツ人リゴ・オルト										7					
月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.	月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.
3 9	ドイツ・ウルムの旅商		7	112	16			3 9	現	金	1	46	5	10	
								" "	ドイツ・ウルムへの旅商		7	10	2	2	
								" "	ダニエル銀行		2	56	8		
				<u>112</u>			<u>16</u>					<u>112</u>			<u>16</u>

※数字に一部誤りがあるので訂正した。

フランクフルトからリヨンへの為替										12					
月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.	月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.
4 29	Zorni Offer		12	149	6			4 30	アントニオ・ルドヴィコ		14	154	6	10	14
2 28	損	益	53	5	10	14									
				<u>154</u>			<u>6</u>					<u>154</u>			<u>6</u>

リヨンからヴェネツィアへの為替										14					
月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.	月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.
3 3	アントニオとルドヴィコ		14	154	6	10	14	3 6	ドイツ人リゴ・ヘルマン		14	156	2	2	
2 28	損	益	53	1	15	3	18								
				<u>156</u>			<u>2</u>					<u>156</u>			<u>2</u>

アントニオとルドヴィコ										14					
月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.	月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.
3 3	フランクフルトからリヨ ンへの為替		12	154	6	10	14	3 3	リヨンからヴェネツィア への為替		14	154	6	10	14
				<u>154</u>			<u>6</u>					<u>154</u>			<u>6</u>

オッタヴィアン・パラヴィズィノ										48					
月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.	月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.
12 17	ダニエル銀行		40	168	5			12 17	アドルフォ・セッテリン		48	176	2	4	
2 28	損	益	53	7	17	4									
				<u>176</u>			<u>2</u>					<u>176</u>			<u>2</u>

トマーソとジョアンマリア										49					
月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.	月日	相手	勘定	フォ ー オ	L.	S.	G.	P.
12 19	ダニエル銀行		40	139	13	3		12 19	アドルフォ・セッテリン		48	141	14	12	
2 28	損	益	53	2	2	8									
				<u>141</u>			<u>14</u>					<u>141</u>			<u>14</u>

## 第4節 モスケッティの簿記書

### I 序

ジョヴァンニ・アントニオ・モスケッティ (Moschetti, Giovanni Antonio) が執筆した簿記書『複式簿記総論』(Dell' Universal Trattato di Libri Doppii) は、1610年にヴェネツィアで出版された<sup>45)</sup>。モスケッティの経歴については、あまり知られていない。ヴェネツィア人で、商業実務の経験のあったことと、簿記技術を学問の一つとして考えていたことは事実である。さらにモスケッティは、音楽、特に合唱に深い興味を持ち、混声合唱の構造を通して複式簿記の内容を解明しようとしたことは興味深い。

マンゾーニ及びカサノヴァの簿記書は、パチョーリが論述した簿記理論を理解する上では、優れた簿記文献である。しかし、この2冊の文献に示された簿記例題は、パチョーリが論述した簿記論とは、若干の相違点がみられる。

モスケッティの文献に示された簿記例題は、マンゾーニ及びカサノヴァの例題を改善し、パチョーリ簿記論の理解をより高めたという点では、高く評価されるべきものと思われる。

### II 簿記書の構造

モスケッティは、故ロベルト・ストロツィ (Roberto Strozzi) への献呈文、読者への序文の後に、全体を3部に分類している。

第1部は、59章からなる複式簿記に関する解説である。第2部は、解説、財産目録及び仕訳帳例題、元帳勘定目録そして元帳例題からなり、アントニオ・モスケッティを個人資本主とした仕訳帳と元帳を中心とする簿記例題である。第3部は、解説、仕訳帳例題、元帳勘定目録そして元帳例題からなり、会社 (compagnia) に関する簿記例題である。

モスケッティ簿記論の大きな特徴の1つであるが、第3章において複式簿記と音楽とを比較し、その類似性を説いている。

まず、音楽は、創造主たる神が作った3つの重要なもの、天空、地球そして自然から成り立ち、複式簿記もこれと同様であるとしている。そして、仕訳帳と元帳の借方と貸方は、音楽における人間の声楽の種類であるアルト、メゾ・ソプラノ、ソプラノそしてバス、バ



リトン、テノールと比較し、類似性があると説明している。

また、音楽における声 (voci) と合唱 (concerto) は、音符 (chiave) と拍子 (battuda) によって規制され、これは複式簿記における 2 つの用語である借方と貸方が、資本金 (Capitale) 勘定と損益 (pro e danno) 勘定によって規制されることと類似していると解説している。

第 5 章において、複式簿記の尊厳と偉大さを拡大する 4 つの事柄として、起源、目的、内容そして形式を挙げている。そして複式簿記の起源は、ヴェネツィアであるという。

第 6 章では、モスケッティが、彼の簿記文献を執筆するに際し、影響を受けた 3 人の著者、すなわちタリエンテ、マンゾーニ、カサノヴァについて解説している。

ただし、パチョーリについては、何も触れていない。モスケッティは、当然にパチョーリの簿記文献については、知っていたであろうし、世間でも有名であったように思われる。なぜ、モスケッティが、パチョーリの名前を言及しなかったのか明確ではない。多分、モスケッティが、特別にいう必要もないくらい有名なそして一般的な文献となっていたものと思われる。

第 20 章において、モスケッティは、損益勘定を資本金勘定へ振替える際の仕訳帳における振替記入について解説している。

すなわち、損失 1 リラが発生した場合は、(借) 私の資本金 = (貸) 損益、1 リラとし、収益 100 リラが発生した場合は、(借) 損益 = (貸) 私の資本金、100 リラと仕訳記入するのであるとしている。

第 21 章から 24 章にかけては、決算における仕訳帳と元帳の記入方法について解説している。資本金勘定に集められた金額の貸借差額、現金勘定の貸借差額等を最終的に、残高勘定へ振替える手続きについて、説明している。

第 26 章では、ローマ数字とアラビア数字の対照表が示されている。当時、ローマ数字からアラビア数字への一般的移行への傾向を知ることができる。

最後の 59 章で、彼は、世界各地で開催される市の時期と期間を掲げている。これはカサノヴァも示しており、当時、市が商人にとっていかに重要であったかが理解できる。カサノヴァは国別に示したが、モスケッティは、アルファベット順に掲げている。そのうちの若干例を次に示す。

イタリアのヴェネツィア、宗教上の祭日の前日に始まり、11 日間。イタリアのバリエ、

12月6日に始まり、10日間。イタリアのベルガモ、8月21日に始まり、15日間。ドイツのザルツブルグ、9月24日に始まり、15日間等。

次に、モスケッティが、複式簿記について、59章にわたって解説した目録を記しておく。

(第1章) 複式簿記の意義。

(第2章) 複式簿記の必要性。

(第3章) 複式簿記と音楽の類似性

(第4章) 数学は複式簿記の伝導者であるという意味。

(第5章) 複式簿記の尊厳と偉大さを拡大する四つの事柄。

(第6章) 出版済の何冊かの文献に次いで、著者がこの文献を執筆するに際し刺激を受けたいくつかの理由。

(第7章) 著者が考案したこの文献を3部に分類した方法。

(第8章) 複式簿記を最初に開始する際の規則と一般的な若干の事項。

(第9章) 仕訳帳に取引を記入する順序。

(第10章) 仕訳帳から元帳へ勘定を転記する順序。

(第11章) 元帳へ勘定を転記する若干の方法。

(第12章) 記入される第2番目の勘定、すなわち次の勘定に関して守るべき事柄。

(第13章) 現金勘定、資本金勘定、銀行勘定、損益勘定に関する第2の記入。

(第14章) 合計に関する記入、重要な規則。

(第15章) 元帳のもう一方の場所へ勘定を記入する方法。

(第16章) 著者は適用しなかったが、誤りを訂正するための若干の規則。

(第17章) 仕訳帳と元帳を突合わせる方法。

(第18章) 元帳の残高を平均する方法。

(第19章) 残高勘定に誤りがあった場合に、訂正記入する方法。

(第20章) 損益勘定を資本金勘定へ振替える理由と方法。

(第21章) 元帳を決算し、他の元帳へ繰越す方法。

(第22章) 第1の方法。

(第23章) 第2の方法。

(第24章) 第3の方法。

(第 25 章) 著者の発明。

(第 26 章) 第 3 の帳簿に関する一般的教育。

(第 27 章) 財産目録。

(第 28 章) 元帳の習慣となっている時の経過に関する訓戒。

(第 29 章) から (第 58 章) までは、仕訳帳取引の番号別の解説。

(第 59 章) 世界中で開催される重要な市の時期と期間。

### Ⅲ 帳簿組織

#### (1) 種類

モスケッティが、簿記例題で示した帳簿は、財産目録、仕訳帳及び元帳の 3 冊である。パチョーリが解説した日記帳は示されていない。

この日記帳を無視する方法は、マンゾーニ及びカサノヴァの場合も同様である。帳簿の会計期間は、3 月 1 日に始まり 2 月末日に終わる 1 年間である。この 3 月初日から 2 月末日までの 1 年間という会計期間は、マンゾーニ、カサノヴァの場合も同様である。

当時のヴェネツィアでは、3 月から 2 月にかけての 1 年間という会計期間が、習慣化していたものと思われる。

#### (2) 財産目録

モスケッティが示した財産目録は、パチョーリが、第 2 章及び第 3 章で解説した開業財産目録に当たり、モスケッティの営業開始時の財産を表している。その内容は、手許現金、商品、債権そして債務からなる。商品勘定には、ヴェルガの錫、胡椒そして絹等があり、債権そして債務には、各 2 人の人名勘定からなる。これらの勘定は、仕訳帳では、モスケッティの資本内容を示す仕訳記入として示される。そして、元帳では、期首資本金として、1 年間の損益計算上の重要な基礎となっている。

#### (3) 仕訳帳

仕訳帳は、伝統的な慣習に従い、左右対照の勘定形式で記入されている。貸借の用語は、借方を per で貸方を A または a で表している。

この表示方法は、パチョーリが解説し、マンゾーニやカサノヴァが示した例題と同様である。ただ、per という単語については、マンゾーニが P という略語を採用したよう

に、モスケッティもこのPという略語を一部で使用している。

仕訳帳には、1608年3月1日から1609年2月末日までの1年間に、274個の取引が、仕訳記入され、No.275からNo.287までは期末決算に関する仕訳が示されている。そして、1609年3月から始まる次の元帳へ繰越すために、12個の開始記入仕訳が示されている。

また、仕訳帳の中で、各取引の一連のグループ別の表題を掲げている。例えば、単純仕入、単純売上、物々交換仕入、物々交換売上、現金仕入、現金売上、銀行取引仕入、銀行取引売上、掛仕入、掛売上他等である。

モスケッティが、例題において、最終的に採用した貨幣単位は、リラ(L)、ゾルディ(S)、グロッシ(G)、ピチョーリ(P)である。ただし、この貨幣単位は、商人が帳簿の上だけで使用したもので、実際には存在しなかった。一般に、実際に採用された貨幣単位は、デウカート貨幣、すなわちデウカート(D)、グロッシ(G)、ピチョーリ(P)である。

この貨幣制度は、マンゾーニ、カサノヴァの場合と同様である。パチョーリも、リラ、ゾルディ、グロッシ、ピチョーリの貨幣単位を主として採用している。

#### (4) 元帳

仕訳帳に記入されたすべての勘定は、元帳勘定へ転記されている。元帳の左側・借方は、die dar または devono dar で、右側・貸方は、die haver または devono haver で統一表示されている。この表示法は、マンゾーニ及びカサノヴァと同様であり、パチョーリが論述したヴェネツィア式簿記法に従ったものである。

モスケッティの元帳決算は、開業1年後の2月末日に遂行されている。損益勘定の利益と損失の貸借差額を純利益として算出し、この金額を資本金勘定へ振替え、資本金勘定の残高、諸資産および諸負債の各勘定残高を、残高勘定へ振替えているのである。まず、損益勘定の貸借差額 1071 リラ 5 ゾルディ 5 グロッシ 12 ピチョーリを、純利益として、資本金勘定の貸方へ振替える。

資本金勘定は、財産目録に示された債務勘定の金額が借方に、同じく財産目録の現金勘定、商品勘定、債券勘定そしてこの損益勘定の各金額が貸方に記入される。すなわち、純利益の金額だけ資本金が増加したことになる。

そして、資本金勘定の貸借差額 2,130 リラ 8 ゾルディ 11 グロッシ 12 ピチョーリが、期末の資本金として残高勘定へ振替えられる。

そして、残高勘定の借方には各債権勘定が、また貸方には資本金勘定と各債務勘定が、それぞれ集められている。ただし、ヴェルガの錫と多量のスパイスがなぜ、残高勘定貸方へ振替えられたのかその理由は不明である。

マンゾーニは、損益勘定の貸借差額を、資本金勘定へ振替えるという方式は採用したが、1つの資本金残高を試算表へ振替えるという手続きはとらず、ただすべての勘定科目の合計金額を、合計試算表へ振替えるという方法を採用した。また、カサノヴァは、損益勘定の貸借差額を資本金へ振替えず、直接に残高勘定へ振替えたのである。

したがって、損益勘定を資本金勘定へ振替え、資本金勘定を残高勘定へ振替える手続きは、ヴェネツィアの文献上の例題では、モスケッティが初めてである。

ドイツでは、シュヴァイケル、ガムメルスフェルター、ゲッセンス等が、損益勘定を資本金勘定へ、資本金勘定を残高勘定へ振替える方法をすでに採用している。

## (5) 損益計算

モスケッティが示した損益計算は、商品名別、旅商別、為替別、人名別、収益・費用別に分類することができ、すべては損益勘定に示されている。

商品名別の損益勘定は、諸種の染料、キプロスの綿、アレクサンドリアのリンネル、レヴァントの蜜蝋、胡椒、モレアの絹、ドイツのリーム・リンネル、ヴェルガの錫、金糸を織り込んだ絹布、白ワイン、諸種の商品等で遂行されている。

例えば、8フォーリオのキプロスの綿のように、開業資本として所有していた錫との物々交換で、ベルナルド・ヴェローニからキプロスの綿を仕入れ、運搬料及び仲介料を支払い、3月末日に、アントニオ・ガスパロ氏に、この綿を掛売りした結果、商品販売益が発生した場合である。このアントニオ・ガスパロ氏からは、一部現金・一部物々交換で、売上げに対する受取りを完了している。

同じ商品名勘定でも、胡椒、モレアの絹のように、取引仕訳の段階で、すでに損益計算の確定しているものもある。

また、同じ商品名勘定でも、11フォーリオや12フォーリオのキプロスの綿のように、商品勘定内では損益計算が遂行されず、人名勘定や旅商勘定での損益計算のための勘定となっているものもある。

旅商名別損益計算は、コンスタンティノーブルへの旅商とアウグスブルクへの旅商の

2つの勘定で遂行されている。コンスタンティノーブルへの旅商は、6月12日にフィレンツェの黒サテンを持参して出発し、13日に営業費を現金で支払い、7月7日には、コンスタンティノーブルのアントニオ・マリーニ氏に売上げ、売上げと同時に商品販売益を算出している。そして、10フォーリオのフィレンツェの黒のサテン勘定を見ると、この商品は4月21日に仕入、6月12日積卸料を現金で支払っていることが明らかである。すなわち、この場合のフィレンツェの黒のサテン勘定は、コンスタンティノーブルへの旅商勘定の商品原価を示しているのである。

同様に、アウグスブルクへの旅商も、7月21日にキプロスの綿を持って出発し、8月1日に、アウグスブルクのアルフォンソ・プラッス氏へ売上げた場合である。そして、このキプロスの綿は、11フォーリオ及び12フォーリオのキプロス綿勘定及び12フォーリオのディエゴ・ロドリゲス勘定から、商品の仕入高そして営業費等が明らかとなるのである。

人名別損益計算は、ディエゴ・ロドリゲス氏、アルフォンソ・プラッス氏、バルトロメオ・コピッチーニ氏他等の場合である。

12フォーリオのディエゴ・ロドリゲス勘定の場合は、5月4日にキプロスの綿を、231リラ1ゾルディ9グロッシで仕入れたが、5月12日に実際に支払った金額は、224リラ3ゾルディ2グロッシなので、その差額6リラ18ゾルディ7グロッシが利益として算出されている。

また17フォーリオのアルフォンソ・プラッス勘定の場合は、キプロスの綿を、アウグスブルクへの旅商で269リラで売上げたが、その代金の代わりに物々交換として受取ったドイツ・リンネルの価値が、合計で248リラ5ゾルディであったので、その差額20リラ15ゾルディが、損失として算出されているのである。

為替別損益計算は、ビザンチンの為替、ミラノの為替、レオーネの為替、ナポリの為替、ロンドンへの為替等の勘定で遂行されている。これは、ビザンチン、ミラノ、レオーネ、ナポリそしてロンドン等へ送った為替が、貨幣換算率の変動により為替差益または差損が生じた場合である。収益・費用別損益計算は、受取手数料等を受領した場合である。

モスケッティは、1年間を会計期間とする会計例題を作成した。その中で定期的損益計算の概念を示した。

そしてモスケッティは、簿記例題の中で、マンゾーニやカサノヴァと異なる、いくつ

かの改良点を遂行した。

第1は、簿記例題の中に、(開業)財産目録を加えたことである。この方法は、パチョーリ簿記論を採用したものである。

第2は、元帳決算において、損益勘定の差額を資本金勘定へ振替える方法を、明確に示したことである。

第3に、モスケッティは、元帳決算において、マンゾーニ及びカサノヴァの欠点を改良し、より正しく、解りやすい例題を示した事である。

第3図 モスケッティの残高勘定

(残高勘定)

										1608年				42フォーリオ			
No.	月	日	相手勘定	フォリオ	L.	s.	g.	p.	No.	月	日	相手勘定	フォリオ	L.	s.	g.	p.
277	2	末日	ポンドミュール銀行	3	112	2	8	26	276	2	末日	資本金		22130	8	112	
280	"	"	イセッポ・ミレッティ氏	7	34	16	8		278	"	"	ヴェルガの錫	3	716	3		
282	"	"	Reubarboro Tarcheso	15	247	14			279	"	"	アントリオ・リナル デ イ氏	7	78	11	6	
284	"	"	ヴェネツィア毛織物	23	289	10			281	"	"	パッティスタ・コレ ッ テ イ氏	14	90			
285	"	"	手許現金	33	1608	7	18		283	"	"	多量のスパイス	20	345	14	7	
286	"	"	黒い高価なピロード	35	60							合 計		2652	10	5	12
287	"	"	アルヴィス・ポレー ニ	36	300												
			合 計		2652	10	5	12									

第4図 モスケッティの決算概略図

(モスケッティの決算概略図)

諸資産勘定		(決算)残高勘定 42		資本金勘定 2	
増加××××	減少××××	諸資産×××	資本金 2130	減少 ×××	増加××××
	残高××××		諸負債×××	残高 2130	損益 1071
××××	××××	2652	2652	2259	2259

  

諸負債勘定		損益勘定 6	
減少××××	増加××××	損失 ×××	利益××××
残高 ×××		資本金 1071	
××××	××××	1138	1138

  

(仕訳帳—決算振替仕訳)		(仕訳帳—開始記入仕訳)	
損益 1071	資本金 1071	残 高 2130	資本金 2130
資本金 2130	残 高 2130	残 高 ×××	諸負債 ×××
諸負債×××	残 高×××	諸資産××××	残高 ××××
残 高×××	諸資産×××		

  

(開始)残高勘定 1	
資本金 2130	諸資産××××
諸負債 ×××	
2652	2652



第5図 モスケッティの損益勘定

1608年 6フォーリオ

No.	月	日	相手勘定	フォーリオ				No.	月	日	相手勘定	フォーリオ			
				L.	s.	g.	p.					L.	s.	g.	p.
49	4	末日	ピアズィオ・ ニコロニボ バッティスタ ファブリ氏	11	—	10	—	17	3	14	諸種の染料	5	6	9	1—
61	5	15	現 金	12	1	9	8—	23	"	21	Endeghi Lauri	7	3	8	—
64	"	16	モレアの絹	1	1	—	—	33	4	2	キプロスの綿	8	3	8	2—
65	"	17	アレクサンドロ ・マルテーニ氏	4	27	10	—	37	"	10	アレクサンドリ アのリンネル レヴァントの 蠶	9	—	14	8—
78	6	4	マッテイオ・ プロッカ氏	13	21	0	—	41	"	19	ツァカリア モレスイーニ氏 デニエゴ・ ドリゲス氏	9	5	12	6—
81	"	7	ヴェルガの錫	14	11	2	—	47	"	28	胡椒	10	—	12	—
97	7	14	アルファンソ・ ブラッス	3	—	10	—	57	5	12	胡椒	12	6	18	7—
104	8	1	現 金	17	20	15	—	63	"	15	胡椒	4	7	8	10—
121	"	27	金を織り込 んだ絹糸	21	5	16	—	66	"	18	モレアの絹	4	12	10	—
133	9	10	ジョルジョ・ ホルステイ氏	22	3	19	—	71	"	19	"	4	6	17	8—
251	2	20	ロンドンの為替	38	—	211	18	83	6	8	バルトロメオ・ コピッチーニ氏	14	2	—	—
262	"	"	資本金	40	1	7	6 7	92	7	7	コンスタンティ ンブルへの旅商 アウグスブルク への旅商	15	43	19	9—
275	"	末日	合計	21071	5	512	—	101	8	1	ドイツのリー ム・リンネル	16	30	6	11 25
				1138	7	7	5	110	"	10	Maluasie	18	29	9	3—
								112	"	"	諸種の商品	9	10	9	20
								118	"	24	現 金	19	125	16	—
								122	"	27	コロナという名 の船	21	3	4	6 6
								157	9	25	Rassinaria	24	146	17	—
								192	10	30	受取手数料	29	122	14	4—
								209	12	22	白 ワ イ ン	32	15	2	10—
								220	1	20	バッティスタ・ コレッティ商会	35	12	—	—
								225	"	31	Bonaventura a Moro	20	547	10	— 18
								230	2	10	ビザンチンの為替	6	—	9	6 25
								235	"	"	ミラノの為替	37	—	3	4 30
								239	"	"	レオーネの為替	37	—	8	5 16
								245	"	"	アントニオ・ フォレスト氏	38	—	12	1 6
								256	"	"	ミラノの為替	39	—	18	— 20
								267	"	"	ナポリの為替	40	—	11	— 21
								273	"	"	合計	41	1	13	11 10
											合計	1138	7	7	5

### 第6図 モスケッティの損益計算

(キプロスの綿)

8フォリオ

No.	月	日	相手勘定	フォリオ	L. s. g. p.			No.	月	日	相手勘定	フォリオ	L. s. g. p.		
					L.	s.	g. p.						L.	s.	g. p.
25	3	27	ベルナルド・ウエローニ氏	8	16	4	6	29	3	末日	アントニオ・カスパロ氏	8	20	—	8
26	"	"	現金	1	—	2	—								
30	"	29	現金	1	—	6	—								
33	4	2	損益	6	3	8	2								
			合計		20	—	8								

(コンスタンティノーブルへの旅商)

15フォリオ

86	6	12	フィレンツェの黒サテン	10	188	16	3	91	7	7	アントニオ・マリーニ氏	16	248	—	—
87	"	13	現金	1	15	4	—								
92	7	7	損益	6	43	19	9								
					248	—	—								

(フィレンツェの黒サテン)

10フォリオ

42	4	21	マルコ・ブオノイシ氏	10	180	—	—	86	6	12	コンスタンティノーブルへの旅商	15	188	16	3
85	6	12	現金	1	8	16	3								
			合計		188	16	3								

(キプロスの綿)

11フォリオ

53	5	4	ドロイド・ゴリス	12	231	1	9	5	12	キプロスの綿	12	237	15	5
54	"	"	現金	1	—	4	—							
55	"	"	現金	1	6	9	8							
			合計		237	15	5							

(キプロスの綿)										12フォーリオ							
No.	月	日	相手勘定	フォーリオ	L.	s.	g.	p.	No.	月	日	相手勘定	フォーリオ	L.	s.	g.	p.
	5	12	キプロスの綿	11	237	15	5		99	7	21	アウグスブルクへの旅商	16	238	13		7
58	"	"	現金	1		5	2										
98	7	20	現金	1		12	5	7									
			合計		238	13		7									

(ディエゴ・ロドリゲス勘定)										12フォーリオ							
56	5	12	現金	1	224	3	2		53	5	4	キプロスの綿	11	231	1	9	
57	"	"	損益	6		6	18	7									
			合計		231	1	9										

(アウグスブルクへの旅商)										16フォーリオ							
99	7	21	キプロスの綿	12	238	13		7	100	8	1	アルフォンソ・ブラッス氏	17	269			
101	8	1	損益	6	30	6	11	25									
			合計		269												

(アルフォンソ・ブラッス氏)										17フォーリオ							
100	8	1	アウグスブルクへの旅商	16	269				102	8	1	ドイツのリーム・リンネル	18	245	16		
									103	"	"	"	18	2	9		
									104	"	"	損益	6	20	15		
			合計		269									269			

## 第5節 あとがき

1494年にヴェネツィアで出版された「パチョーリ簿記論」の実務上の解明とその後の複式簿記発展過程究明を遂行するため、16世紀から17世紀初頭にかけて、ヴェネツィアで出版された3冊の簿記書の考察を試みた。

マンゾーニ、カサノヴァ、モスケッティの3冊の簿記書は、「パチョーリ簿記論」を模範として、当時のヴェネツィア商人の複式簿記の実務を参照し、簿記書を執筆した。

当然のことながら、3冊の簿記書は、「パチョーリ簿記論」及び15世紀のヴェネツィア商人の会計帳簿と比較して、類似性と相違性を有していた。また、3冊とも、それぞれの独自性を保持していた。

まず、会計帳簿については、パチョーリは、日記帳、仕訳帳そして元帳の3冊を解説した。これに対し、カサノヴァとモスケッティは、日記帳については、解説も例題も示さなかった。マンゾーニは、日記帳の解説はしたが、例題は作成しなかった。当時のヴェネツィアでは、仕訳帳と元帳は重要視されたが、日記帳の重要性はあまり認められなかったことになる。

パチョーリが詳細に解説した財産目録については、マンゾーニとモスケッティが、解説と例題を示したが、カサノヴァは解説も例題も記していない。

仕訳帳の貸借用語は、パチョーリと同様に、3冊とも、左側・借方はperで、右側・貸方はAで統一表示されている。元帳の貸借用語は、同じく、パチョーリと同様に、3冊とも、左側・借方はdie dar、右側・貸方はdie haverで統一して示されている。

仕訳帳と元帳の勘定科目については、人名勘定、現金勘定、商品名商品勘定、債権勘定、債務勘定、資本金勘定、損益勘定、残高勘定、収益勘定、費用勘定、為替勘定、旅商勘定等が記述された。

ただし、マンゾーニだけは、残高勘定は採用せず、元帳の締切りに際しては、合計表の中にすべての勘定科目の貸借の合計額を振替えるという方法をとったのである。

マンゾーニとモスケッティは、損益勘定の貸借差額を純利益として資本金勘定へ振替えた。しかし、カサノヴァは、損益勘定の差額である純利益を、残高勘定へ直接振替え、残高勘定の中で、資本金の増加として示したのである。

パチョーリは、会計期間を1年間として解説している。そして、ヴェネツィアでは3月1日から2月28日までを1年間としている。さらにトスカーナでは受胎告知日(Annunciazione)である3月25日から3月24日まで、そして教会では、キリスト誕生日(a nativitate)である12月25日から12月24日までを1年間としている<sup>16)</sup>。

ヴェネツィアで出版された3冊の簿記書は、パチョーリの論述通り、3月1日から2月末日の1年間を会計期間としている。この方法は、ヴェネツィアにおける伝統的な会計期間と思われる。

損益計算の方法について、まずパチョーリは、商品名別、旅商別の損益額を損益勘定へ振替える。そして損益勘定の貸借差額を純損益として資本金へ振替える方法を論述している。

そしてマンゾーニの例題は、商品名別、収益・費用別に損益を計算し、これを損益勘定へ振替える。さらに損益勘定の差額を純損益として資本金に振替えるという方法を示した。

そしてカサノヴァとモスケッティの例題は、商品名別、旅商別、為替別、人名別、収益・費用別の損益計算を遂行し、損益勘定へ振替えた。さらに損益勘定の貸借差額は、純利益として資本金に振替えた。これらの方法は、すべて1年間の会計期間の最後に実行された。

まさに定期的期間損益計算の実証は、16-17世紀ヴェネツィアの簿記文献の中で遂行されたのである。

複式簿記は、13世紀から14世紀にかけてのイタリア諸都市国家で出現した。そしてパチョーリが、ヴェネツィア式簿記と称した複式簿記は、15世紀のヴェネツィア商人達が実践した簿記体系の中に現れた<sup>17)</sup>。そしてこれら実践的簿記体系は、「パチョーリ簿記論」すなわち理論簿記として1冊の本の中に結集した。この理論簿記は、16世紀のヴェネツィアでは、実践の例題の作成をもって、理論の実践上の証明が遂行された。

まさに、実践、実践の理論化、理論の証明という3つの観点からの解明は、重要な歴史上の考察と言える。パチョーリの『スムマ』出版以後、ヴェネツィアで出版された3冊の複式簿記書は、会計史上、重要な複式簿記文献として再評価されるべきである。

第7図 パチョーリ簿記論と16世紀ヴェネツィア式簿記文献の比較

		パチョーリ 簿記論	マンゾーニ 簿記書	カサノヴァ 簿記書	モスケッティ 簿記書	
年数		1494年	1534年	1558年	1610年	
会計帳簿		日記帳 仕訳帳 元帳	日記帳 仕訳帳 元帳	仕訳帳 元帳	仕訳帳 元帳	
財産目録		有	有		有	
貸借用語	仕訳帳	Per(借)、A(貸)	P(借)//A(貸)	Per(借)//a(貸)	Per(借)=A(貸)	
	元帳	借方	deve dar	die dar	die dar	die dar
		貸方	deve aver	die haver	die haver	die haver
勘定科目	現金	有	有	有	有	
	商品名	有	有	有	有	
	資本金	有(Cavedale)	有(Cavedal)	有(Cavedal)	有(Cavedal)	
	残高	有(ビランチオ)		有(Resti)	有(Resti)	
	損益	有	有	有	有	
	コンパニア	有			有	
	損益勘定の振替	損益→資本金	損益→資本金	損益→残高	損益→資本金	
会計期間	(ヴェネツィア) 3月1日 →2月28日、 (トスカーナ) 3月25日 →3月24日、 (教会)12月25日 →12月24日 (1年間)	3月1日 →2月末日 (1年間)	3月4日 →2月28日 (1年間)	3月1日 →2月末日 (1年間)		
損益計算	商品名別、旅商別  定期的期間損益計算	商品名別  収益・費用別 定期的期間損益計算	商品名別、旅商別、 人名別 収益・費用別 定期的期間損益計算	商品名別、旅商別、 為替別、人名別 収益・費用別 定期的期間損益計算		

## (注)

- (1) ヴェネツィア共和国については、次の文献を参照されたい。拙著『イタリア簿記史論』森山書店、1988年、107-114頁、122-126頁。ウイリアム・H・マクニール、清水廣一郎訳『ヴェネツィア』講談社学術文庫、2013年9月10日、198頁-211頁。
- (2) ヴェネツィアの印刷術の歴史については、次の文献を参照。Taylor, Emmett, No Royal Road, Luca Pacioli and his Times, North Carolina, 1942, pp.178-179.
- (3) 拙著『イタリア簿記史論』175頁。Pacioli, Luca, Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita, Venetia, 1494, 198 フォーリオ裏頁。
- (4) 拙著『複式簿記発達史論』大東文化大学経営研究所 叢書 25、2007年、69頁。
- (5) 拙著『イタリア簿記史論』174-254頁。
- (6) 拙稿「15世紀ヴェネツィア商人の簿記組織に関する一考察」大東文化大学経済論集、第108号、2017年9月を参照されたい。
- (7) 拙著『イタリア簿記史論』257頁。
- (8) フッガー家のマッティウス・シュヴァルツの簿記については、拙著『ドイツ簿記史論』森山書店、1994年、55-82頁を参照されたい。
- (9) Bariola, P., Storia della Ragioneria Italiana, Milano, 1897, p.377.
- (10) 拙稿「『パチョーリ簿記論』の新展開」渡部茂先生古稀記念論集刊行委員会編著『現代経済社会の諸問題』学文社、2018年、484-485頁。
- (11) 拙稿「15世紀ヴェネツィア商人の簿記組織に関する一考察」『経済論集』大東文化大学経済学会、第108号、2017年9月、70-76頁。
- (12) 拙稿「『パチョーリ簿記論』の特徴についての考察」『経営論集』大東文化大学経営学会、第3号、2002年2月、42-44頁。
- (13) 詳しくは、拙著『イタリア簿記史論』269頁を参照されたい。
- (14) Woolf, A.H., A Short History of Accountants and Accountancy, London 1912, p.123.  
片岡義雄・片岡泰彦共訳『ウルフ会計史』法政大学出版局、1977年、130頁。
- (15) 詳しくは、拙著『イタリア簿記史論』281頁を参照されたい。
- (16) 拙著『複式簿記発達史論』115-116頁参照。
- (17) 拙稿「15世紀のヴェネツィア商人の簿記組織に関する一考察」を参照されたい。